

УДК 347.73

Наталія Хатнюк,

канд. юрид. наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

МІСЦЕ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН У ФІНАНСОВОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ

Наукова стаття присвячена аналізу наукових підходів до визначення місця податкових правовідносин у фінансовому праві України. Автором досліджено правову доктрину формування економічного та правового змісту податкових правовідносин. Проаналізовано сучасні наукові дослідження та запропоновано уніфікований науково-теоретичний підхід щодо визначення поняття «податкові правовідносини» та окреслення їх ознак, що позитивно вплине на розвиток системи фінансових та податкових правовідносин в Україні.

Ключові слова: правовідносини, фінансові правовідносини, податкові правовідносини, місце податкових правовідносин у фінансовому праві, економічний та правовий зміст податкових правовідносин.

Постановка наукової проблеми. За час існування науки податкового права досить активно обговорюється питання місця податкових правовідносин у фінансовому праві й фінансових правовідносинах, а також місця цих явищ у системі права взагалі. При цьому остаточної уніфікованості та визначеності місця податкових правовідносин у фінансовому праві й фінансових правовідносинах вітчизняні науковці не досягли. На сьогодні дискусії щодо місця податкового й фінансового права в системі права охоплюють позиції від ствердження повної незалежності самостійної галузі податкового права від фінансового права до невизнання податкового права самостійною галуззю права взагалі. На нашу думку, для того щоб зробити власні ґрунтовні висновки стосовно місця податкових правовідносин у системі фінансових правовідносин, необхідно дослідити теоретичне розуміння як податкових, так і фінансових правовідносин та їх місце в національній системі права.

Стан дослідження. Протягом останніх років відбувалося становлення національної податкової системи, яка набула особливої популярності серед суб'єктів підприємницької діяльності – платників податків і зборів – та котру й зараз навряд чи можна вважати остаточно сформованою. Проблеми визначення юридичної природи та ознак податкових правовідносин досліджують учені як із фінансового, так і з податкового права України; тре-

ба виділити наукові праці Л. К. Воронової, О. О. Дмитрик, М. В. Жернакова, М. П. Кучерявенка, П. С. Пацурківського, І. Л. Самсіна, Л. А. Савченко, В. І. Теремецького, Є. А. Усенко, А. О. Храброва та інших. Зокрема, питанню визначення понять «фінансові правовідносини» та «податкові правовідносини» приділяли значну увагу фахівці в галузі фінансового права; можна виділити наукові праці Л. К. Воронової, М. А. Гурвіча, М. В. Карасьової, О. П. Орлюк, Ю. А. Ровинського, Н. І. Хімічевої, С. Д. Ципкіна та інших.

Також значний внесок у розвиток наукових уявлень про податкові правовідносини зробили науковці з Білорусі, Казахстану, Російської Федерації, які за своїми податковими системами подібні до України. Серед наукових досліджень учених із цих країн варто, на наш погляд, виділити дослідження О. В. Дьоміна, С. В. Пепеляєва, Г. В. Петрової, Є. В. Порохова, В. О. Яговкіної.

Оскільки й дотепер актуальним залишається питання вироблення єдиного уніфікованого підходу до визначення поняття «податкові правовідносини» та окреслення місця податкових правовідносин у фінансовому праві й фінансових правовідносинах, наше наукове дослідження побудоване безпосередньо на аналізі правової доктрини розуміння змісту податкових правовідносин з метою сприяння розвитку системи сучасних фінансових та податкових правовідносин.

Метою наукової статті є дослідження наукових підходів до визначення сутності та місця податкових правовідносин у фінансовому праві України, формування економічного та правового змісту податкових правовідносин, висунення пропозицій для вироблення єдиного науково-теоретичного підходу до визначення юридичної природи податкових правовідносин, що позитивно вплине на розвиток сучасної системи оподаткування в Україні.

Основний зміст. Поняття правовідношення є однією з найскладніших правових категорій, що характеризує правову форму суспільного життя в цілому [1, с. 15]. Воно традиційно розглядається в юридичній науці як особливе ідеологічне відношення, що виникає в результаті впливу правової норми на поведінку людей [2, с. 5; 3, с. 20] або як суспільне відношення, врегульоване нормою права [4, с. 349-350; 5, с. 23]. Нам імпонує остання наукова позиція, адже саме в аналізі цього аспекту полягає завдання нашого дослідження. Втім, найбільш повно та універсально, на нашу думку, розкриває поняття правовідносин С. С. Алексєєв: «Під правовідношенням розуміють індивідуалізований суспільний зв'язок між особами, що виникає на підставі норм права й який характеризується наявністю суб'єктивних юридичних прав та обов'язків та гарантується державою» [6, с. 82].

Ю. А. Ровинський, зокрема, наголошував, що фінансові правовідносини виступають одним із видів правовідносин і характеризуються загальними ознаками й рисами, притаманними всім правовідносинам у суспільстві, а відрізняються своїми специфічними особливостями [7, с. 133].

Виходячи із зазначеного, можна зробити висновки, що фінансовим правовідносинам, які і будь-яким іншим правовідносинам, властиві такі ознаки [8, с. 14]: 1) фінансові правовідносини виникають на основі норм права; 2) фінансові правовідносини характеризуються наявністю у сторін суб'єктивних юридичних прав і обов'язків; 3) фінансові правовідносини являють собою суспільний зв'язок конкретних осіб; 4) здійснення суб'єктивних прав та юридичних обов'язків у сфері фінансів забезпечується можливістю державного примусу. Вказані ознаки здебільшого знаходять своє відображення у визначеннях фінансових правовідносин, які наводять представники вітчизняної науки фінансового права.

Так, на думку Ю. А. Ровинського, фінансовими правовідносинами є вид суспільних відносин – фінансових, урегульованих

фінансово-правовою нормою [7, с. 133]. На нашу думку, цьому визначенню, незважаючи на його правильність у цілому, бракує повноти. Як зазначено вище, будь-які правовідносини – це врегульовані нормами права суспільні відносини. Разом із тим визначення фінансових правовідносин, на наш погляд, повинно містити характеристики, притаманні саме правовідносинам у сфері фінансів. Крім цього, здається, що це визначення дещо тавтологічне, адже воно вказує на «фінансові відносини, урегульовані фінансово-правовими нормами».

Більш вдалими ми вважаємо визначення фінансових правовідносин, яке наводить Н. І. Хімичева: «фінансові правовідносини – це врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини, учасники яких виступають як носії юридичних прав і обов'язків та реалізують такі, що містяться в цих нормах, приписи з виникнення, розподілу й використання державних і муніципальних грошових фондів і доходів» [9, с. 66].

Крім цього, важливою є наголошування вчених на окремих ознаках фінансових правовідносин, які, не будучи включеними у відповідні визначення, тим не менш є важливими характеристиками правовідносин у сфері фінансів та допомагають усвідомити їх юридичну природу та значення. Так, С. Д. Ципкін зазначав, що фінансові правовідносини «завжди відображають певні економічні відносини. Останні спочатку проходять крізь суспільну свідомість, а вже потім їх ідеальна форма та відображений зміст закріплюються в правових відносинах» [10, с. 19].

Важливу ознаку фінансових правовідносин виділяє також Ю. А. Ровинський, зазначаючи, що фінансові правовідносини є юридичною формою вираження й закріплення фінансових відносин, які, у свою чергу, є формою визначення економічних відносин [7, с. 134; 11, с. 9]. Т. С. Єрмакова підкреслює правовий характер фінансових відносин, що із самого початку відрізняє їх від інших економічних відносин. При цьому вона визначає також інші ознаки фінансових правовідносин. Зокрема, автор вказує, що до загальних ознак фінансових правовідносин належить пов'язаність їх виникнення, зміни та припинення безпосередньо з нормативними актами, оскільки суб'єкти фінансового права самі собою не вправі установлювати або припиняти правовідносини, оскільки це функція держави, яка не пов'язує ці відносини з волевиявленням сторін [12, с. 10].

О. Ю. Грачова та Е. Д. Соколова, аналізуючи суспільні відносини, які є предметом

фінансового права, вказують на їх головну особливість – те, що вони виникають у процесі фінансової діяльності держави й органів місцевого самоврядування. Звідси, зазначають учені, й інша їх риса – вони являють собою різновид майнових відносин, оскільки виникають із приводу ресурсів, грошових коштів [13, с. 20]. На нашу думку, в цьому положенні містяться два важливих моменти. По-перше, неодмінною характеристикою фінансових правовідносин є їх майновий характер, оскільки в фінансово-правовому регулюванні предметом виступають відносини, переважно пов'язані з рухом грошей. По-друге, вчені зосереджують увагу на фінансовій діяльності не тільки держави, а й органів місцевого самоврядування. Не варто забувати, що публічними фінансовими ресурсами є не тільки ті, управління якими здійснюється на державному рівні, а й муніципальні фонди коштів.

У цілому ми погоджуємося з наведеними науковими позиціями. На наш погляд, можна взяти за основу визначення Н. І. Хімичевої [14, с. 66] та з урахуванням висловленого вище найбільш чітко охарактеризувати фінансові правовідносини як урегульовані нормами фінансового права суспільні майнові відносини у сфері виникнення, розподілу й використання публічних грошових коштів (грошових фондів і доходів держави та територіальних громад).

З метою визначення спільних і відмінних рис податкових і фінансових правовідносин вважаємо за доцільне розглянути наукові підходи з приводу ознак та визначення поняття «податкових правовідносин», а також їх висновки стосовно співвідношення податкових правовідносин із фінансовими.

Перш за все, слід зазначити, що податкове право традиційно розглядається представниками фінансово-правової науки як невід'ємна частина фінансового права. Так, І. В. Рукавішнікова вказує, що серед інститутів фінансового права можна умовно виділити три види: інститути, які поряд із фінансово-правовим регулюванням зазнають впливу інших галузей права; інститути, віднесення яких до фінансово-правових викликає спори серед учених та традиційні інститути фінансового права, знаходження яких у фінансовому праві наукового обґрунтовано й визнається більшістю знавців фінансів. При цьому до традиційних інститутів, що становлять основу фінансового права, вчена відносить: бюджетне право, інститут формування державних доходів, податкове право, інститут державних видатків тощо [15, с. 34].

На нашу думку, недостатньо повним та дискусійним є визначення податкових правовідносин як суспільних відносин з установлення, введення й справляння податків [16, с. 130]. Слід погодитися з тим, що таке формулювання охоплює коло основних відносин, що складаються з приводу податків і зборів [11, с. 10.]. Але можна дійти висновку, що навряд чи встановлення й уведення податків і зборів – це виключно податкові правовідносини. Крім цього, звертає на себе увагу й авторська позиція ототожнення суспільних відносин щодо установлення, введення й справляння податків із правовідносинами. З одного боку, аналізуючи та визначаючи будь-які правовідносини, традиційно використовують конструкцію «урегульовані нормами права суспільні відносини». Саме таке розуміння правовідносин як суспільних відносин, які зазнають регулятивного впливу норм права, є найбільш поширеним у правовій науці.

Чи існують суспільні податкові відносини не у формі правовідносин? Це питання досліджувалося неодноразово в працях учених-фінансистів, і більшість із них вважає, що фінансові відносини, так само як і податкові, існують тільки у формі правовідносин. Класична схема правового регулювання виглядає таким чином: правовідносини не створюються правом, а виникають у результаті правового регулювання наявних суспільних відносин, оскільки право регулює не правові відносини, а суспільні відносини, які реально існують і стають правовідносинами саме через їх регулювання законом [17, с. 653]. В. В. Бесчеревних та С. Д. Ципкін зазначають натомість, що фінансові відносини можуть існувати тільки за наявності певного закону, тільки у формі правового відношення [18, с. 197].

Справді, як слушно зазначає В. О. Яговкіна, податкове правовідношення не є способом перетворення наявного суспільного відношення, як це відбувається здебільшого, але умовою його існування в силу значення даного відношення для держави, яка юридично закріплює поведінку його учасників і забезпечує реалізацію норми права силою державного примусу [11, с. 15.]. Справді, інші суспільні відносини, на відміну від податкових, можуть і не зазнавати настільки чіткої регламентації з боку держави або не регулюватися правом узагалі. Значення ж податкових відносин для держави та суспільства в цілому диктує цим відносинам існування в єдиній можливій формі – у вигляді правовідносин. Таким чином, слід зробити висновок, що існування податко-

вих відносин поза межами правовідносин не можливе.

М. П. Кучерявенко зазначає, що податкові правовідносини – це відносини, що виникають відповідно до податкових норм (регулюють установлення, введення та скасування податкових платежів) та юридичних фактів, при цьому учасники відносин наділені суб'єктивними правами та юридичними обов'язками, що пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів [19, с. 93]. Вважаємо, що це визначення не охоплює всієї сутності, характеристик податкових правовідносин, учасники яких наділені правами та обов'язками стосовно сплати податків і зборів до бюджетів різних рівнів; незрозуміло, який зміст учений вкладає в поняття «податкові правовідносини». Крім цього, наявна певна термінологічна неточність. На наш погляд, не варто використовувати поняття «податкові платежі», яке не властиве податковому законодавству України, хоча далі у визначенні автор використовує законодавчу конструкцію «податки і збори». Разом із тим погоджуємося з ученим стосовно інших ознак податкових правовідносин. Зокрема, він зазначає, що, оскільки податкові правовідносини пов'язані з владою і з неї випливають, вони виступають формою реалізації імперативної норми, і саме тому однією зі сторін податкових правовідносин виступає суб'єкт, що має право видавати владні приписи (держава або уповноважений орган) [19, с. 93]. Ознака реалізації публічного інтересу в податковому праві зумовлює імперативний характер податкових відносин і, як наслідок, неодмінну участь у них держави та/або органу державної влади. Оскільки в умовах децентралізації частина керівних функцій держави щодо оподаткування переходить до органів місцевого самоврядування, вважаємо, що однією зі сторін податкових правовідносин виступають органи місцевого самоврядування, які також мають право видавати владні приписи у сфері податкових відносин.

При цьому слід мати на увазі, що суть позицій учасників податкових відносин полягає не в підпорядкуванні платників податків фіскальним органам, а в підпорядкуванні обох сторін закону. Фіскальні органи при цьому контролюють виконання платниками податків вимог податкового законодавства та мають відповідні владні повноваження, а платники податків, у свою чергу, мають право оскаржувати дії, бездіяльність або рішення фіскального органу в адміністративному або судовому порядку, якщо вважають їх протиправними [20, с. 142-143].

Цікавий підхід до визначення поняття «податкових правовідносин» висловлює А. В. Бризгалін, який підкреслює, що податковим правовідносинам притаманні свої особливості: 1) вони виникають у процесі діяльності держави з установлення і стягнення податків; 2) податкові відносини включають дві групи відносин: загальні і спеціальні; перші виникають між платниками податків і державою з приводу виконання податкового зобов'язання і мають грошовий характер; спеціальні правовідносини виникають у процесі реалізації податкового зобов'язання платника податків перед державою між платником податків і податковими органами, банками, федеральним казначейством тощо [16, с. 130-131]. Загалом погоджуємось із визначеними ученим особливостями, слід зазначити, що вони не характеризують податкові правовідносини в цілому, а лише розкривають деякі з притаманних їм рис.

Найбільш повне визначення поняття податкових правовідносин, на нашу думку, дає В. О. Яговкіна. Вона зазначає, що податкове правовідношення являє собою суспільне відношення, яке існує виключно в правовій формі, має владно-публічний характер і виникає між суб'єктами, наділеними правами й обов'язками, пов'язаними з установленням, введенням та справлянням податків і зборів, здійсненням податкового контролю, оскарженням актів податкових органів і дій чи бездіяльності їх посадових осіб та притягненням до відповідальності за порушення законодавства про податки і збори [11, с. 23]. Погоджуємось у цілому із цим визначенням, хотілося б зауважити таке. Так, установлення податків і зборів на території України входить до компетенції Верховної ради України, а також до предмету регулювання конституційного права, оскільки відповідно до ст. 92 Конституції України виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори [21]. Процедура установлення податків, тобто прийняття законів, які встановлюють певний обов'язковий платіж і в такий спосіб регулюють відносини у сфері оподаткування, нічим не відрізняється від процедури прийняття інших законів. Саме з таких причин до системи податкових правовідносин, на нашу думку, не варто включати відносини, пов'язані з установленням податків і зборів. Подібне застереження варто зробити й щодо неможливості однозначного віднесення інституту відповідальності за порушення законодавства про податки і збори до податкового права, на що звертає увагу й І. В. Рукавішнікова [15, с. 34].

При цьому варто відзначити як позитивний момент включення В. О. Яговкіною до множини податкових правовідносин відносин зі здійснення податкового контролю та підтримати доцільність включення відносин, які складаються між платником і контролюючим органом щодо податкового контролю, до складу податкових правовідносин.

Отже, виходячи з вищевикладених наукових поглядів щодо дослідження економічного та правового змісту податкових відносин, визначення сутності сучасних податкових правовідносин, податкові правовідносини можна охарактеризувати як складні, комплексні, соціально значущі суспільні відносини, урегульовані нормами податкового законодавства, яке охоплює комплекс норм різних галузей права, наділені владно-майновим та організаційним характером, що базуються на існуючій системі принципів податкового законодавства, виникають за обов'язковою участю суб'єктів податкової правосуб'єктності, держави та органів місцевої влади в особі уповноважених осіб.

Висновки

Таким чином, податкові правовідносини є частиною фінансових правовідносин, так само як і податкове право є частиною фінансового права. При цьому наголошуємо на тому, що загальні фінансово-правові норми й принципи є предметом регулювання фінансового права та не поширюють свого регулятивного впливу на податкові відносини, а все податково-правове регулювання спрямоване на забезпечення повноти й своєчасності слати податків і зборів, що поряд з іншими правовими механізмами отримання державних і муніципальних доходів забезпечує накопичення публічних грошових коштів.

Проте ми вважаємо, що достатньо законодавчих та теоретичних підстав для визнання податкового права самостійною галуззю права, пояснюючи це появою нормативно-правової підстави для регулювання, систематизації та розвитку податкових відносин. Оскільки Податковий кодекс України встановив основні засади регулювання системи податків і зборів, предмет і зміст податкових правовідносин, визначив основні елементи цих відносин, окреслив суб'єктний склад правовідносин та їх правовий режим, що вплинуло на їх структуру та сутність прав і обов'язків. Адже, якщо сукупність відносин у певній сфері регулюється відповідним кодифікованим актом, який встановив основні елементи цих правовідносин, а саме об'єкт,

суб'єктний склад та зміст, то можна вважати, що достатньо законодавчих підстав для становлення та розвитку самостійної галузі права, аналогічно податковому праву.

Список використаних джерел:

1. Васильев А. М. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права / А. М. Васильев. – М. : Юридическая литература, 1976. – С. 15.
2. Кечекьян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе / С. Ф. Кечекьян. – М. : Изд-во АН СССР, 1958. – С. 5.
3. Толстой Ю. К. К теории правоотношения / Ю. К. Толстой. – Л. : Изд-во ЛГУ, 1954. – С. 20.
4. Теория государства и права : учебник / под ред. С. С. Алексеева. – М. : Юрид. лит., 1985. – С. 349–350.
5. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфина. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 23.
6. Алексеев С. С. Общая теория права : в 2-х т. / С. С. Алексеев. – М. : Юридическая литература, 1982. – Т. 2. – С. 82.
7. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. – М. : Юрид. лит., 1963. – С. 133.
8. Дмитрик О. О. Зміст та класифікація фінансових правовідносин : дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук / О. О. Дмитрик. – Харків, 2003. – С. 14.
9. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – 3-е изд. – М. : Юристъ, 2004. – С. 66.
10. Советское финансовое право : учебник / под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина – М. : Юрид. лит., 1982. – С. 19.
11. Яговкина В. А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект) / В. А. Яговкина. – М. : Граница, 2004. – С. 9.
12. Ермакова Т. С. Финансовое правоотношение (теоретические проблемы) : учебное пособие / Т. С. Ермакова. – Л. : Издательство ЛГУ, 1985. – С. 10.
13. Грачева Е. Ю. Финансовое право : учебное пособие / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. – М. : Юриспруденция, 2000. – С. 20.
14. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – 3-е изд. – М. : Юристъ, 2004. – С. 66.
15. Рукавишников И. В. Метод финансового права / И. В. Рукавишников; отв. ред. Н.И. Химичева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2006. – С. 34.
16. Налоги и налоговое право : учебное пособие / под ред. А. В. Брызгалова. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – С. 130–131.
17. Йоффе О. С. Гражданское правоотношение. Критика теории «хозяйственного права» / О. С. Йоффе. – М. : Статут, 2000. – С. 653.
18. Финансовое право : учебник / под ред. В. В. Бесчеревных и С. Д. Цыпкина. – М. : Изд. «Юридическая литература», 1967. – С. 197.
19. Податкове право України : підручник / М. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – С. 93.
20. Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2003. – С. 142–143.
22. Конституція України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

Научная статья посвящена анализу научных подходов к определению места налоговых правоотношений в финансовом праве Украины. Автором исследована правовая доктрина формирования экономического и правового содержания налоговых правоотношений. Проанализированы современные научные исследования и предложен унифицированный научно-теоретический подход к определению понятия «налоговые правоотношения» и выделению их признаков, что положительно повлияет на развитие системы финансовых и налоговых правоотношений в Украине.

Ключевые слова: правоотношения, финансовые правоотношения, налоговые правоотношения, место налоговых правоотношений в финансовом праве, экономическое и правовое содержание налоговых правоотношений.

The scientific article is devoted to analysis of scientific approaches to determining the place of tax relations in the financial law of Ukraine. An author studied the legal doctrine of forming of economic and legal content of tax relations. Analysis of current research and proposed a unified scientific theoretical approach to the definition of «tax relations» and defining their characters that have a positive impact on the development of financial and tax relations in Ukraine.

Key words: law relationship, financial relationship, legal tax, place of tax relations in the financial law, economic and legal maintenance of tax law relationships.

